

Publié le 20 juillet 2017

Une première victoire dans la contestation du nouveau régime fiscal des trusts.

Nous faisons récemment état ici (<http://blog.bornhauser-avocats.fr/index.php/2017/07/02/regime-fiscal-des-trusts-l-es-qpc-sont-deposees/>) du dépôt de plusieurs recours pour excès de pouvoir (REP) contre l'instruction administrative qui commente la loi de 2011 instaurant un régime propre aux trusts en matière d'imposition du patrimoine ainsi que de plusieurs Questions Prioritaires de Constitutionnalité (QPC) concernant l'imposition des biens en trust à l'ISF dans le patrimoine du constituant, le cumul du prélèvement *sui generis* et de l'ISF à défaut de déclaration à l'ISF jugée régulière et la solidarité de paiement du prélèvement *sui generis* supportée notamment par les bénéficiaires du trust.

Alors que nous ne les attendions pas avant la fin de l'année, il semble toutefois qu'une partie des réponses à nos questions soient finalement arrivées plus vite que prévu.

En effet, alors qu'elle avait dans un premier temps fait une application cumulative de l'ISF (article 885 G ter du CGI) et du prélèvement *sui generis* (article 990 J du CGI), l'administration fiscale vient d'abandonner devant le Conseil d'Etat les redressements fondés sur le prélèvement *sui generis* et d'admettre que celui-ci ne peut se cumuler avec l'ISF.

Il nous semble opportun de développer les différents arguments qui ont conduit à ce revirement inattendu de l'administration.

En l'espèce, plusieurs constituants de trusts irrévocables et discrétionnaires

Cabinet BORNHAUSER - Avocats à la Cour

11, rue Portalis - 75008 Paris

Tél. 01 44 29 33 24

cabinetbornhauser@bornhauser-avocats.fr

Publié le 20 juillet 2017

avaient déclaré les trusts à l'ISF pour une valeur nulle afin de tenir compte du fait qu'ils ne pouvaient désormais plus jouir ni disposer des biens mis en trust.

Considérant qu'ils auraient dû déclarer les biens en trust pour leur valeur vénale sans considération du caractère irrévocable et discrétionnaire des trusts, l'administration avait pour sa part estimé dans des propositions de rectification que les constituants n'avaient pas régulièrement déclaré les biens en trust à l'ISF et, qu'en conséquence, ils n'étaient pas exonérés du prélèvement *sui generis*.

Dans le cadre des réponses de l'administration aux observations que nous avons formulées pour leur compte, l'administration avait confirmé le cumul de l'ISF et du prélèvement *sui generis* dans les termes suivants :

- « [...] les textes des articles 885 G ter et 990 J du CGI permettent l'application simultanée de ces dispositifs aux biens placés dans un trust à l'exception de la situation dans laquelle les constituants ou les bénéficiaires ont régulièrement déclaré ces biens à l'ISF.
- La taxation à l'ISF de biens n'est libératoire du prélèvement sur les trusts que lorsqu'elle résulte d'une déclaration régulière spontanée du (ou des) constituants(s) du trust. Ainsi, lorsque l'assujettissement à l'ISF des biens placés dans un trust intervient dans le cadre d'une procédure de contrôle, l'administration est en droit de procéder également au rappel du prélèvement *sui generis* assis sur lesdits biens ».

Cette position résultait de la lettre de l'article 990 J, III alinéas 4 et 5 du CGI selon lequel :

« Toutefois, le prélèvement n'est pas dû à raison des biens, droits et produits capitalisés lorsqu'ils ont été :

- a) Inclus dans le patrimoine, selon le cas, du constituant ou d'un bénéficiaire pour l'application de l'article 885 G ter et régulièrement déclarés à ce titre par ce contribuable [...]».

A défaut d'être régulièrement déclarés à l'ISF, les biens mis en trust n'étaient alors pas exonérés de prélèvement *sui generis*, étant précisé qu'une déclaration

Publié le 20 juillet 2017

pour une valeur autre que la valeur vénale était jugée irrégulière.

Dans l'un de nos dossiers, une proposition de rectification avait été adressée sur ce fondement aux constituants mais également aux bénéficiaires et aux *trustees* en vertu de la solidarité de paiement instaurée par l'article 990 J du CGI pour le prélèvement *sui generis*.

C'est dans ce contexte que nous avons saisi le Conseil d'Etat des REP et QPC précités afin de contester le rattachement des biens en trust au patrimoine du constituant dans le cadre de l'ISF, le cumul de l'ISF et du prélèvement *sui generis* et la solidarité de paiement du prélèvement *sui generis* supportée notamment par les bénéficiaires.

S'agissant de la question du cumul du prélèvement *sui generis* et de l'ISF, nous rappelions tout d'abord dans nos écritures qu'il résulte expressément des rapports de l'Assemblée Nationale et du Sénat établis au cours des débats parlementaires sur le projet de loi de finances rectificative pour 2011, que l'intention du Législateur lors de l'instauration du prélèvement *sui generis* était de substituer ce nouveau prélèvement à l'ISF dans l'hypothèse notamment où les biens et droits composant le trust n'auraient pas été régulièrement déclarés à l'ISF, et non de l'ajouter à l'ISF rectifié augmenté des intérêts de retard, voire d'éventuelles majorations.

C'est donc en contrariété avec cette intention clairement exprimée que la lettre de l'article 990 J du CGI ne semble exclure l'application du prélèvement *sui generis*, dans les cas où le patrimoine du constituant (ou du bénéficiaire réputé constituant) atteint le seuil d'imposition à l'ISF, que dans les hypothèses où les biens composant le trust auraient été régulièrement déclarés à l'ISF, de sorte qu'à défaut de déclaration à l'ISF jugée régulière, l'ISF (augmenté des intérêts de retard et éventuellement d'une majoration) et le prélèvement *sui generis* se

Publié le 20 juillet 2017

cumuleraient.

En outre, lorsque l'exposé des motifs du projet de loi de finances rectificative pour 2011 et les rapports parlementaires relatifs audit projet évoquent ce prélèvement particulier, ils utilisent parfois les termes « *prélèvement* », « *taxation* », « *imposition* » ou encore « *impôt* » tout en précisant qu'il a... « *pour objet principal de se substituer à l'ISF en sanctionnant (comme une majoration spécifique de droits aurait également pu le faire) le défaut de révélation au titre de l'ISF des biens placés dans un trust* » .

Cependant, dès lors que l'article 990 J, III, alinéas 4 et 5 du CGI permet le cumul de l'ISF et du prélèvement *sui generis*, il nous paraissait contraire à la Constitution peu important qu'il doive être qualifié d'imposition ou de sanction.

En effet, si le prélèvement devait s'analyser en une imposition sur le patrimoine, il serait contraire au principe d'égalité devant les charges publiques tant au regard du taux global de 3 % auquel son cumul avec l'ISF aboutit (1,5 % au titre de l'ISF et 1,5 % au titre du prélèvement *sui generis*) qu'au regard de l'absence de mesure de plafonnement en fonction des revenus du contribuable.

S'il s'agissait d'une sanction, alors il serait contraire au principe de proportionnalité dans la mesure où le défaut de déclaration à l'ISF des biens placés dans un trust aboutit à ce qu'une seule et même infraction à la législation fiscale fasse l'objet d'une sanction au titre des articles 1728/1729 pouvant atteindre 80 % du rappel d'impôt, mais également au titre du prélèvement *sui generis*, lequel serait supérieur ou égal à 100 % du supplément d'ISF dès lors que le taux du prélèvement correspond au taux marginal de l'ISF et que son assiette est plus large que celle de l'ISF.

Nos arguments auront finalement été entendus puisque dans ses mémoires en défense dans les affaires en cause, l'administration vient d'indiquer que les

Cabinet BORNHAUSER - Avocats à la Cour

11, rue Portalis - 75008 Paris

Tél. 01 44 29 33 24

cabinetbornhauser@bornhauser-avocats.fr

Publié le 20 juillet 2017

redressements fondés sur l'article 990 J du CGI étaient une erreur de ses services (la DNVSF) et qu'ils ne seraient pas poursuivis.

Se fondant notamment sur les débats parlementaires que nous avons cités au soutien de notre contestation, elle ajoute que l'instruction commentant le prélèvement *sui generis* est conforme à l'article 990 J du CGI et ne fait que traduire l'intention du Législateur qui était de substituer le prélèvement *sui generis* à l'ISF dans l'hypothèse où les biens et droits composant le trust n'auraient pas été régulièrement déclarés à l'ISF, et non de l'ajouter à cet impôt.

Ce faisant, alors même que cette interprétation ne découlait à l'évidence pas de la lettre de l'article 990 J du CGI, l'administration considère désormais que l'ISF et le prélèvement *sui generis* ne peuvent se cumuler.

En somme, elle fait une interprétation de l'article 990 J du CGI restrictive mais conforme à l'intention du Législateur.

Reste à déterminer les conséquences pratiques du revirement de l'administration.

Dans les espèces en cause ici, les constituants avaient déclaré les trusts à l'ISF. Toutefois, ils l'avaient fait pour une valorisation nulle. L'administration a considéré que le prélèvement *sui generis* avait été appliqué à tort mais a maintenu les redressement d'ISF. Faut-il en déduire que le prélèvement *sui generis* ne trouvera à s'appliquer qu'en l'absence de toute déclaration à l'ISF ?

Dans le cas d'un trust non déclaré à l'ISF alors que le constituant en était redevable, le redressement pourrait alors être opéré sur le terrain de l'ISF mais également sur celui du prélèvement *sui generis*. Dans la mesure où l'administration vient d'admettre qu'il ne pouvait y avoir de cumul, comment déterminera-t-elle le fondement à retenir dans le cadre de son redressement ? Faut-il considérer qu'elle aura le choix des armes ? Et que ce choix sera

Publié le 20 juillet 2017

discrétionnaire ?

Si tel est le cas, elle pourrait décider de redresser un contribuable sur le terrain qui lui est le plus favorable, à savoir sur le terrain du prélèvement *sui generis* s'il bénéficie du plafonnement de l'ISF (lequel ne s'applique pas au prélèvement) ou sur le terrain de l'ISF dans le cas contraire en assortissant éventuellement son redressement d'une majoration pour manquement délibéré par exemple.

Une telle solution nous semblerait alors contraire au principe d'égalité devant la loi dès lors que deux contribuables ayant pourtant commis le même manquement à leurs obligations fiscales en matière d'ISF se verraient redresser sur des fondements différents selon le bon vouloir de l'administration.

En tout état de cause, le redressement fondé sur le prélèvement *sui generis* étant abandonné, notre recours devient sans objet sur ce point concernant le constituant mais également les bénéficiaires solidairement responsables du paiement du prélèvement. Il est donc vraisemblable que nos arguments s'opposant à cette solidarité de paiement ne soient pas transmis au Conseil Constitutionnel, ce que nous déplorons car les questions soulevées auraient pu intéresser d'autres mesures de solidarité.

Toutefois, si nous venons de gagner une bataille, la guerre n'en est pas pour autant terminée. Et si nous devrions avoir une réponse à nos critiques s'agissant de l'ISF d'ici la fin de l'année, d'autres dispositions mériteraient d'être contestées et tout particulièrement le régime des trusts au regard des droits de mutation à titre gratuit prévu par l'article 792-0 bis du CGI. Ce sera toutefois bientôt chose faite car nous préparons un nouveau recours contre ce texte.

Cette note d'information générale ne saurait s'assimiler ou se substituer à une consultation juridique. Elle ne saurait remplacer un entretien privé avec un avocat qui, après étude des circonstances de fait et de droit propres à chaque dossier

Cabinet BORNHAUSER - Avocats à la Cour

11, rue Portalis - 75008 Paris

Tél. 01 44 29 33 24

cabinetbornhauser@bornhauser-avocats.fr

Publié le 20 juillet 2017

individuel, sera en mesure d'apporter une solution précise et adaptée à chaque dossier compte tenu de ses spécificités.

Cabinet BORNHAUSER - Avocats à la Cour

11, rue Portalis - 75008 Paris

Tél. 01 44 29 33 24

cabinetbornhauser@bornhauser-avocats.fr